



# HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 22. marts 2021

---

**Sag BS-17472/2020-HJR**  
(1. afdeling)

A  
(advokat Christian Falk Hansen)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Aarhus den 8. august 2018 (BS-9603/2017-ARH) og af Vestre Landsrets 15. afdeling den 19. december 2019 (BS-33320/2018-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Vibeke Rønne, Hanne Schmidt, Lars Hjortnæs og Kristian Korfits Nielsen.

## **Påstande**

Parterne har gentaget deres påstande.

## **Retsgrundlag**

Skatteforvaltningsloven indeholder i § 27, stk. 1, nr. 8, følgende bestemmelse om ekstraordinær genoptagelse:

”§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

...

8) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.”

Reglerne om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27 er en videreførelse af § 35 i skattestyrelsesloven, som blev afløst af skatteforvaltningsloven ved lov nr. 427 af 6. juni 2005, jf. Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 110, s. 4277. Reglerne blev indsat i den dagældende skattestyrelseslov ved lov nr. 410 af 2. juni 2003. I bemærkningerne til lovforslaget hedder det bl.a. (Folketingstidende 2002-03, tillæg A, lovforslag nr. L 175, s. 4592-4593, 4597 og 4609):

*”Almindelige bemærkninger*

*1. Indledning*

...

1.2. Forældelsesfrister og frister for ansættelsesændringer er nødvendige for at skabe retsafklaring, af bevismæssige årsager og af hensyn til en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af administrationen og en rimelig anvendelse af de til rådighed værende ressourcer.

Disse hensyn ligger bag såvel de generelle forældelsesregler som de specifikke fristregler i skattelovgivningen.

Fristreglerne udsættes imidlertid ofte for kritik, hvilket hænger sammen med, at reglerne kan afskære borgerne fra krav, som de uden fristregler havde kunnet oppebære. Fristregler strider således grundlæggende imod hensynet til at opnå de materielt rigtige afgørelser, hvilket betyder, at borgeren kan føle sig udsat for et retstab.

På grund af denne indbyggede konflikt mellem det materielt rigtige resultat på den ene side og fristreglerne på den anden side er det vigtigt, at reglerne er helt rigtigt afbalanceret.

1.3 ...

Forslaget bygger på anbefalingerne fra Fristudvalget i udvalgets betænkning om fristerne for skatteansættelse og fastsættelse af afgiftstilsvaret, genoptagelse og forældelse (betænkning nr. 1426/2003 om frist og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet).

...

Hovedpunkterne i forslaget er forslaget om en "sikkerhedsventil", der giver hjemmel til genoptagelse uden for den almindelige ansættelsesfrist, hvis der foreligger særlige omstændigheder, der ikke er omfattet af de objektive regler i bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35.

...

## 2. Lovforslagets indhold

...

### 2.1.2. Lovforslaget

...

#### 2.1.2.2. Ekstraordinær skatteansættelse skattestyrelseslovens § 35

...

*e. Genoptagelse af ansættelsen efter anmodning fra den skattepligtige som følge af særlige omstændigheder, jf. forslaget til skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8.*

De *nugældende regler* for ekstraordinær skatteansættelse er baseret på objektive kriterier for gennembrud af fristen, således at det direkte af loven fremgår, i hvilke tilfælde der kan ske genoptagelse.

Det er imidlertid ikke muligt at forudse alle tilfælde, hvor omstændighederne bør give anledning til genoptagelse uden for de almindelige frister. Der er derfor behov for en bestemmelse, der kan opsamle tilfælde, hvor forholdene i særlig grad taler for, at ansættelsen ændres.

Det foreslås på denne baggrund, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, at skatteministeren efter anmodning fra den skattepligtige bemyndiges til at tillade en skatteansættelse ændret, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

Forslaget indebærer, at ændring af en skatteansættelse kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder, der fører til, at det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive grunde i bestemmelsen.

Efter *den gældende § 35, stk. 1, nr. 9*, i skattestyrelsesloven, kan en ansættelse foretages eller ændres i det omfang, der er begået fejl af skattemyndighederne. Genoptagelse i disse tilfælde vil ligeledes være omfattet af den foreslåede bestemmelse.

...

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

Til § 1

...

Til nr. 2

...

Under forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, foreslås det, at skatteministeren be-  
myndiges til at tillade en skatteansættelse ændret efter anmodning fra  
den skattepligtige, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

Forslaget indebærer, at ændring af ansættelsen kan tillades efter en  
konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde  
er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden  
for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser  
i bestemmelsens øvrige punkter, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1-7, og  
hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde,  
der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven,  
hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er  
begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne. Den foreslåede  
bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl  
af den skatteansættende myndighed, uden at fejlene kan anses for an-  
svarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse,  
og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opret-  
holde ansættelsen.

Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urig-  
tig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstæn-  
digheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

...

Endvidere vil bestemmelsen kunne finde anvendelse, såfremt myndig-  
hederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse, el-  
ler hvis det må lægges til grund, at den lokale skattemyndighed fejlag-  
tigt har afgivet genoptagelsestilsagn til den skattepligtige ud over den  
ordinære ansættelsesfrist, og den skattepligtige som følge heraf ikke ret-  
tidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.

Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, medmindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen..."

### **Anbringender**

A har til støtte for, at han i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sine skatteansættelser for indkomstårene 2009 og 2010 vedrørende investeringsforeningsbeviser i Formuepleje Penta A/S, supplerende anført navnlig, at konsekvensen af ikke at tillade ekstraordinær genoptagelse vil være, at han beskattes af meget store beløb, som han ikke skulle have været beskattet af.

§ 27, stk. 1, nr. 8, er en opsamlingsregel, der hjemler adgang til genoptagelse i en række forskellige tilfælde, hvor der konkret vurderes at foreligge særlige omstændigheder.

Ved fortolkningen af udtrykket "særlige omstændigheder" må inddrages praksis vedrørende det samme udtryk i skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 6, som hjemler adgang til at se bort fra en overskridelse af fristen på tre måneder ved klage til Skatteankestyrelsen.

Det fremgår af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at bestemmelsen er indsat for at sikre, at en skatteyder efter en konkret bedømmelse kan få genoptaget en skatteansættelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder, der fører til, at det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. En rimelighedsvurdering fører i denne sag til, at ekstraordinær genoptagelse skal tillades.

Hans brøde består i, at han har selvangivet tab henholdsvis gevinst på de omhandlede investeringsforeningsbeviser i en forkert rubrik på selvangivelserne for 2009 og 2010, nemlig i rubrik 66 i stedet for rubrik 38.

I de årsudskrifter, han modtog fra Sydbank, var investeringsforeningsbeviserne stedse medtaget under overskriften "Børsnoterede aktier"/"Aktier optaget til handel på et reguleret marked", og i udskrifter fra SKATs TastSelv (skattemappen) vedrørende hans personlige skatteoplysninger for skatteårene 2009 og

2010 var investeringsforeningsbeviserne medtaget under overskriften "Aktieoplysninger". Han havde således ikke på selvangivelsestidspunktet nogen mulighed for at se forskel på investeringsforeningsbeviserne og sine almindelige børsnoterede aktier.

Han har selvangivet i begrundet god tro, og han har ikke kunnet drage skattemæssig fordel af den fejlagtige rubricering af tabet på investeringsforeningsbeviserne i skatteåret 2009.

De servicemeddelelser, han i 2009 og 2010 modtog fra SKAT, ville ikke, hvis han havde kigget i skattemapperne, have givet ham oplysning om, at gevinst og tab på investeringsforeningsbeviserne skulle selvangives i rubrik 38. De senere servicemeddelelser for skatteårene 2011-2013 kan ikke begrunde, at han nægtes adgang til ekstraordinær genoptagelse. Da han i juni 2012 kiggede i skattemappen for skatteåret 2011, havde han ingen anledning til at tro eller indse, at den foretagne selvangivelse for indkomståret 2009 – der på daværende tidspunkt lå mere end to år tilbage – var sket i en forkert rubrik på selvangivelsen.

Hvis landsrettens dom følges, vil det betyde, at en skatteyder vil være udelukket fra ekstraordinær genoptagelse, hvis skatteyderen ved en søgning i sin skattemappe kunne være blevet opmærksom på det omhandlede forhold, som begrundet anmodningen om ekstraordinær genoptagelse. Skatteydere vil med andre ord blive forpligtet til løbende at holde sig ajour med alle skærbilleder i deres skattemappe – også for tidligere skatteår. En sådan retsstilling må kræve sikker hjemmel, som ikke findes.

Skatteministeriet har heroverfor supplerende anført navnlig, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, har et snævert anvendelsesområde. Ifølge forarbejderne kan bestemmelsen eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Selv i det tilfælde, hvor der ikke er noget at bebrejde den skattepligtige, er det efter § 27, stk. 1, nr. 8, et krav, at omstændighederne er særlige. I denne sag er der ene og alene tale om, at den skattepligtige har selvangivet forkert, hvilket er helt almindeligt forekommende.

Det er As egen forkerte selvangivelse af gevinst/tab på investeringsforeningsbeviserne, som førte til, at skatteansættelserne for 2009 og 2010 blev forkerte. Der er i bund og grund tale om en normal situation, hvor den skattepligtige har selvangivet et fradrag forkert. Hvis der i et sådant tilfælde findes at foreligge "særlige omstændigheder", vil det ordinære/almene blive gjort til det ekstraordinære/særlige, og genoptagelsesadgangen efter § 27, stk. 1,

nr. 8, vil stå på vid gab. Konsekvensen vil være, at de ordinære genoptagelsesfrister bliver tømt for indhold.

Skattereglernes kompleksitet og beløbenes størrelse bevirker ikke, at der foreligger særlige omstændigheder. Det er almindeligt, at skatteregler kan være komplekse, og at sager om genoptagelse angår betydelige beløb. I denne sag har A i øvrigt forstået regelsættet og opgjort gevinst/tab, som han skulle, men altså anvendt den forkerte rubrik på selvangivelserne for 2009 og 2010.

At investeringsforeningsbeviserne i årsopgørelser fra Sydbank var medtaget under overskriften "Børsnoterede aktier"/"Aktier optaget til handel på et reguleret marked" kan ikke begrunde ekstraordinær genoptagelse. Oversigterne indeholdt ikke nogen vejledning til A om, hvordan han skulle selvangive gevinst/tab på investeringsforeningsbeviserne.

Skattemyndighederne havde ikke en forpligtelse til konkret at gennemgå As selvangivelser og oplysninger i øvrigt og vejlede ham om registreringen. Systemet var og er ikke indrettet sådan, at der foretages en individuel kontrol og vejledning af den enkelte skattepligtige. De servicebreve, som udsendes, genereres automatisk på grundlag af de oplysninger, der er tilgået systemet fra den skattepligtige eller fra tredjemand, og servicebrevene har ikke til formål at kontrollere, om tidligere selvangivelser og årsopgørelser er korrekte. Der vejledes i servicebrevene generelt om årets selvangivelse for udvalgte rubrikker.

De servicebreve vedrørende skatteårene 2009 og 2010, som blev sendt til A, indeholdt ikke bemærkninger om selvangivelse af investeringsforeningsbeviser. Efter overgangen til elektronisk selvangivelse for 2011 fik A årligt servicemeddelelser i TastSelv-systemet om, at gevinst/tab vedrørende investeringsforeningsbeviserne skulle lagerbeskattes og selvangives i rubrik 38. Han blev således i forbindelse med sine elektroniske selvangivelser for skatteåret 2011 og frem advaret om, at der rettelig skulle selvangives i rubrik 38. Det kan konstateres, at han har været inde i skattemappen for 2011, idet han kommenterede på to forhold, men ikke på oplysningen i servicemeddelelsen om, at gevinst/tab på investeringsforeningsbeviser skulle registreres i rubrik 38.

A havde særlig anledning til på selvangivelsestidspunkterne at sikre sig, at han fik selvangivet korrekt, men han undlod at søge rådgivning/oplysninger om, hvordan dette skulle ske, og han blev tilmed efterfølgende advaret om, at han ikke havde selvangivet korrekt. Der foreligger således ikke omstændigheder, der "ikke kan bebrejdes den skattepligtige", og ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8, kan ikke ske.

## Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, om A – efter udløbet af fristen for ordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 26 – er berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sine skatteansættelser for skatteårene 2009 og 2010 vedrørende tab og gevinst på investeringsforeningsbeviser i Formuepleje Penta A/S. Spørgsmålet er, om der er adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og i givet fald, om reaktionsfristen i § 27, stk. 2, er overholdt.

Parterne er enige om, at A korrekt opgjorde tabet på de nævnte investeringsforeningsbeviser i 2009 til 801.040 kr. og gevinsten på beviserne i 2010 til 93.050 kr. Han selvangav imidlertid fejlagtigt tabet henholdsvis gevinsten i rubrik 66 i stedet for rubrik 38 på selvangivelserne for skatteårene 2009 og 2010. Rubrik 38 omhandler som kapitalindkomst bl.a. "gevinst/tab på bevis i investeringsselskab", og rubrik 66 omhandler som anden aktieindkomst bl.a. "gevinst/tab på børsnoterede aktier/investeringsbeviser". Den forkerte rubricering i selvangivelsen for 2009 havde som konsekvens, at han ikke havde mulighed for at fratække tabet på investeringsforeningsbeviserne i 2009 i sine gevinster på beviserne i senere år.

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, giver told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige ekstraordinært tilladelse til ændring af en skatteansættelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Som det fremgår af Højesterets domme af 21. februar 2017 (UfR 2017.1570) og af 21. marts 2019 (UfR 2019.2477), må bestemmelsen efter sin ordlyd, placering og forarbejder antages at have et snævert anvendelsesområde.

Som anført i dommene fremgår det af forarbejderne, at anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter (nr. 1-7), og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Det fremgår endvidere af forarbejderne, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Det fremgår desuden, at bestemmelsen ikke giver grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag.

Højesteret finder, at skatteansættelsen i skatteårene 2009 og 2010 med den følge, at A ikke kunne fratække tabet på investeringsforeningsbeviserne i 2009 i sine gevinster på beviserne i senere år, alene skyldes hans fejlagtige udfyldelse af selvangivelserne.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at der ikke foreligger særlige omstændigheder, der kan føre til, at skatteansættelserne for 2009 og 2010 tillades



ekstraordinært genoptaget efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Højesteret tiltræder i den forbindelse, at det, som A har anført om komplicerede skatteregler og om Skattestyrelsens styresignal i SKM2014.302.SKAT samt om, at sagen vedrører betydelige beløb, ikke kan føre til et andet resultat.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

**THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 40.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.